



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10380.904339/2010-93
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-005.316 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de março de 2018
Matéria	IPI - AUTO DE INFRAÇÃOPO~9XU4E0IOLCDZX
Recorrente	NORSA REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO BÁSICO. CONCEITO DE INSUMO. PRODUTO INTERMEDIÁRIO *LATO SENSU*. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO. MANUTENÇÃO DA GLOSA. POSSIBILIDADE.

Somente assegura a apropriação de crédito básico do IPI o produto intermediário *lato sensu* utilizado no processo produtivo que atenda, cumulativamente, as seguintes condições: (i) ser consumido no processo de produção mediante “desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas”, em decorrência de uma ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele e (ii) não estar registrado no ativo permanente. Se não atendidas tais condições a glosa deve ser mantida.

RETORNO DE PRODUTO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO BÁSICO NÃO RESSARCÍVEL. POSSIBILIDADE.

Comprovado nos autos que os retornos de produtos foram decorrentes de devolução não entregues, o contribuinte faz jus a apropriação de crédito básico somente para abater ou deduzir de débitos do IPI na saída de produtos com incidência do imposto.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa e reclassificar os créditos relativos às notas fiscais registradas com o CFOP 1910 da condição de ressarcíveis para não ressarcíveis, vencidos os Conselheiros Diego Weis Jr (Suplente convocado) e Raphael M. Abad que davam

provimento em maior extensão para reverter as glosas sobre produtos solvente cód. 8545 e aditivo para soda cáustica divo 660.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos adota-se o relatório contido no acórdão recorrido, que se segue transcrito:

Trata-se de Declaração de Compensação, no valor de R\$ 688.034,59 (fls. 06/13), na qual indicou como crédito o pedido de resarcimento de crédito básico do IPI referente ao 4º trimestre de 2006.

A delegacia de origem deferiu parcialmente o pleito do contribuinte, na quantia de R\$ 662.794,21, sob os seguintes fundamentos:

- Constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de resarcimento em períodos subsequentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP;

- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

Cientificada em 12/04/2011 (AR fl. 16) a interessada apresentou, tempestivamente, em 12/05/2011 a Manifestação de Inconformidade (fls. 17/31), alegando que:

(...)

O Despacho Decisório contra o qual a Inconformada se insurge não tem relação com o Termo de Informação Fiscal. De fato, consoante Termo de Informação Fiscal, foi realizada uma glosa no valor de R\$ 15.472,95, correspondente a itens que não seriam insumos, créditos escriturados no código CFOP 1910 e por entradas que, ao entender da fiscalização, continham inconsistências em notas fiscais. Não obstante, no Despacho Decisório está apresentada uma glosa no valor de R\$ 25.240,38.

Assim, existe um ponto cujo esclarecimento seria imprescindível para a manifestação da Inconformada, mas que, ante a omissão, deixa de fazê-lo pela ausência de subsídios fornecidos pelo Fisco.

(...)

Desta forma, resta evidente o prejuízo da Impugnante, razão pela qual o Despacho Decisório deve ser considerado nulo, pelo menos nesse ponto, consoante o disposto no art. 59 do Decreto 70235/72.

(...)

Assim, resta improcedente o despacho decisório que indeferiu o pedido de resarcimento da Inconformada, pois baseado em premissa falsa, pois conforme devidamente demonstrado, os créditos utilizados peia Inconformada, são oriundos de Matérias-primas (MP), Produtos Intermediários (PI) e Materiais de embalagem (ME), adquiridos para emprego na industrialização ce produtos tributados, e foram devidamente escriturados, sendo portanto hígidos.

(...)

*Na "Relação de Insumos Glosados", constam **produtos intermediários** utilizados no processo produtivo, de forma que, estando vinculados ao processo produtivo da Inconformada, não é legítima a glosa realizada.*

(...)

Como já dito anteriormente, a Inconformada fabrica bebidas das marca Coca-Cola. Além de estar-se falando em produção de alimento (bebida), o que por si só justifica a utilização de produtos que garantam a limpeza em toda área de produção. Deve-se ter em mente a própria imposição de rigores por parte da vigilância sanitária, em relação à limpeza e higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios.

Ademais, Ilustres Julgadores, a Inconformada gostaria de chamar atenção ao fato de que na mesma linha de produção na qual se fabrica a Coca-Cola, é fabricado também as demais bebidas (Fanta, Kuat etc). Assim, ao encerrar a produção de um tipo de bebida, toda a linha de produção é submetida a um rigoroso processo de limpeza e higienização, no intuito de retirar vestígios do produto anterior e preparar o maquinário para a próxima bebida.

(...)

Em resumo, a distinção nítida entre os dois - produtos intermediários e materiais de uso ou consumo - é que os produtos intermediários estão ligados de alguma forma, diretamente no processo de produção, sem os quais é impossível à obtenção do produto final; enquanto o material de uso ou consumo é importante para a empresa, mas não está ligado à fabricação dos produtos objeto da exploração industrial.

(...)

O direito aos créditos básicos de IPI está regulamentado no art. 164 do Decreto nº. 4.544 de 2002, que basicamente prevê o direito a créditos do imposto relativo a Matérias-primas (MP), Produtos Intermediários (PI) e Materiais de embalagem (ME), adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados.

Em nenhum momento o RIPI/2002 faz menção acerca da impossibilidade de creditamento de IPI referente a produtos

relativos a MP, PI ou ME escriturados no código CFOP 1910 (tal código diz respeito a produtos - MP, PI ou ME - com entradas de bonificação, doação ou brinde).

(...)

De fato, incabível e ilegal, por não haver previsão legal, a glosa de créditos básicos de IPI pelo simples fundamento de que foram escriturados no livro de registro de IPI no código CFOP 1910, bem como porque no caso em questão se trata de retorno de mercadoria não entregue, fato permissivo de creditamento, nos termos do art. 167 do RIPI 2002.

(...)

Primeiramente diga-se que os motivos das supostas irregularidades informados pela fiscalização foram:

- *Estabelecimento emitente da nota fiscal na situação INAPTO no cadastro CNPJ;*
- *Estabelecimento emitente da nota fiscal na situação CANCELADO no cadastro CNPJ;*
- *Empresa emitente da nota fiscal do SIMPLES.*

Uma consideração importante a ser feita é que qualquer análise da situação do emitente da nota fiscal, essa deve se reportar a data da emissão da nota fiscal. Assim vê-se inconsistência na glosa efetuada pela fiscalização, eis que tomou como base a situação dos emitentes das notas fiscais em período distinto daquele informado na nota fiscal, uma vez que sua situação fiscal à época era regular ou não optante do SIMPLES, conforme consultas anexas feitas por amostragem, com os valores mais significantes (doe. 05).

Assim, resta improcedente tal glosa, pois baseada em premissa falsa, pois conforme devidamente demonstrado, os emitentes das notas fiscais ou estavam regulares, ou não eram optantes do SIMPLES na época da emissão das notas fiscais, sendo portanto hígidos os créditos escriturados pela Inconformada.

(...)

Ante o exposto, pede a Inconformada que seja decretada a NULIDADE do Despacho Decisório em razão do que dispõe o art. 59 do Decreto 70235/72 no que se refere aos itens acima mencionados, bem como julgada procedente a presente Manifestação de Inconformidade para o fim de reformar parcialmente o Despacho Decisório, no sentido de reconhecer a totalidade o crédito de resarcimento de IPI do estabelecimento de CNPJ nº. 07.196.033/0025-75, relativo ao 4º trimestre de 2006, no valor total de R\$ 688.034,59 e consequentemente homologação das compensações efetuadas.

Requer ainda que, na dúvida, seja conferida a interpretação mais favorável à m Suplicante, na forma do art. 112 do CTN.

Requer, por fim, a realização de perícia técnica, a fim de avaliar se os produtos em questão são consumidos no processo produtivo e/ou compõem o produto final, e até mesmo se compõe o preço de venda, sofrendo, dessarte, tributação do IPI.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO. MATERIAL DE LIMPEZA.

Os materiais de limpeza utilizados na fabricação de refrigerantes, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, motivo pelo qual não geram direito a crédito do IPI.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

PERÍCIA. REQUISITOS.

Considerase não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. De outro lado, também se mostra irrelevante a produção de prova pericial quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

Manifestação de Inconformidade

Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

No dia 9/4/2012, a interessada foi cientificada da decisão. Inconformada, em 9/5/2012, apresentou o recurso voluntário de fls. 178/195, em que reafirmou as razões de defesa apresentadas na manifestação de inconformidade. Em aditamento, alegou nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, sob argumento de que, ao contrário do que asseverado no julgado recorrido, não fora possível defender-se de parte da glosa especificada no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Dante das inúmeros dúvidas e omissões elencadas no voto condutor, por meio da Resolução nº 3302-000.362, decidiu este Colegiado converter o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora manifestasse-se sobre os seguintes itens:

a) liste os produtos denominados como “material de limpeza” e onde são utilizados, visando determinar se são aplicados

especificamente para a limpeza e higienização da linha de produção;

b) o efetivo enquadramento no SIMPLES FEDERAL, das empresas listadas no processo, trazendo prova aos autos desta condição; e,

c) a alegação de que as notas registradas com código CFOP 1910, na verdade se tratam de mercadorias recebidas em devolução, como alega a Recorrente, trazendo aos autos discriminativo das notas fiscais glosadas e seu conteúdo e destinação, bem como se houve destaque do IPI.

Para o fiel cumprimento da diligência a autoridade preparadora deve analisar os documentos juntados ao presente processo, bem como solicitar a Recorrente outros documentos que se façam necessário. A Recorrente deverá ser intimada para se manifestar sobre o resultado da diligencia efetuada. Após retorno os autos para continuidade do julgamento.

Por meio do TVF de fls. 534/535, a autoridade fiscal prestou os seguintes esclarecimentos, em relação ao:

a) primeiro item: na resposta do contribuinte (fls. 254/255) foi informado de forma pormenorizada os insumos utilizados, bem como a função e o local de utilização, no entanto, mantinha a convicção inicial de que tais produtos não se enquadrariam no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos no processo de industrialização, conforme art. 164, I, do Decreto 4.544/2002 (RIFI/2002) e PN CST nº 65/1979, e não geravam o direito ao crédito básico do imposto;

b) segundo item: foram juntados autos telas de sistema interno da RFB (fls. 536/558) - os dez primeiros e os dez últimos CNPJ da listagem, onde resta demonstrado o enquadramento no Simples Federal - Lei 9.317/1996. A exclusão da maioria dos estabelecimentos do Simples ocorreu no dia 30/06/2007, quando passou a vigorar o Simples Nacional - Lei Complementar 123/2006. As consultas na internet apresentadas no processo demonstram que algumas empresas migraram para o Simples Nacional. As inconsistências se referem quando estavam no Simples Federal; e

c) terceiro item: assistia razão ao contribuinte quanto a natureza da operação, que estava comprovada como "RET. MERC. NÃO ENTREGUE". Entretanto os créditos básicos de IPI somente são passíveis de resarcimento após dedução com débitos do imposto na escrita fiscal, os que se referem a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens destinados à fabricação de produtos tributados pelo IPI, inclusive à alíquota zero e isentos (arts. 256, 257 e 268 do Decreto nº 7.212/2010 -RIFI/2010 e art. 21, § 3º, I da IN RFB nº 1300/2012); os demais créditos escriturados do IPI eram considerados como não resarcíveis, que incluem os valores oriundos de aquisições de mercadorias para revenda, devolução e retorno de produtos industrializado, estornos de débitos e saldos credores acumulados em trimestres-calendários anteriores. Estes créditos poderão ser utilizados na escrita fiscal para abater débitos do IPI na saída de produtos com incidência do imposto.

Em 27/4/2016, a recorrente foi intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência dentro do prazo de trinta dias, porém, não se manifestou a respeito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Previamente, é oportuno esclarecer que o Despacho Decisório em apreço (fls. 14/15), refere-se apenas (i) ao não reconhecimento da parcela do crédito do IPI do 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 25.240,38, objeto do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 32950.53202.040507.1.1.01-8190, apresentado no dia 4/5/2007, bem como (ii) à não homologação das compensações dos débitos informados nas DComp nºs 06522.17817.040507.1.3.01-0260 e 13641.55031.100507.1.3.01-9033, respectivamente, apresentadas nos dias 4/5/2007 e 10/5/2007, com o crédito pleiteado no citado PER.

Cabe informar ainda que, embora mencionada no citado Despacho, não é objeto dos presentes autos a compensação dos débitos no valor total R\$ 662.794,21, com créditos resarcíveis do IPI do 4º trimestre de 2006, informado na DComp nº 37560.27279.290307.1.3.01-0483, apresentada no dia 29/3/2007, já integralmente homologada no dia 1/4/2011, data da expedição do presente Despacho Decisório.

A leitura do relatório revela que a presente lide envolve questões preliminares e de mérito.

Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade do despacho e da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa.

Para a recorrente, o valor total do crédito informado nas três Declarações de Compensação (DComp) foi de R\$ 688.034,54, referente ao ressarcimento do saldo credor do IPI apurado no 4º trimestre de 2006. Segundo o Termo de Verificação Fiscal nº 3, a autoridade fiscal informara a glosa do valor de R\$ 15.472,95, logo o valor do crédito reconhecido seria de R\$ 672.561,60 e não de R\$ 662.794,21. Entretanto, embora não tenha reconhecido o valor de R\$ 25.240,38, o Despacho Decisório não esclareceu o motivo do não reconhecimento da diferença de R\$ 9.767,43 (R\$ 25.240,38 - R\$ 15.472,95) e, em decorrência, não deu a recorrente subsídios para se defender sobre esta parcela do crédito não reconhecida, o que configurara cerceamento do seu direito de defesa.

Antes da análise dessa questão, cabe esclarecer os fatos com exatidão, para evitar incompreensão sobre o principal ponto da lide, que será analisado a seguir. Primeiro, o total dos créditos do IPI do 4º trimestre de 2006, no valor R\$ 688.034,54, foi informado em dois Pedido de Ressarcimento (PER). Um dos PER foi pleiteado o valor de R\$ 662.794,21 e a ele foi vinculado a DComp citado no parágrafo anterior, não objeto da presente Despacho Decisório, haja vista que já apreciado e integralmente deferido o crédito e homologada a compensação declarada. No outro, foi pleiteado o valor de R\$ 25.240,38. Esse o PER e respectivas DComp a ele vinculadas que foram objeto do presente Despacho Decisório.

E de acordo com o citado Despacho Decisório, dois foram os motivos para o não reconhecimento do valor de R\$ 25.240,38 do crédito **adicional** do IPI do 4º trimestre de 2006, pleiteado no PER nº 32950.53202.040507.1.1.01-8190, o qual foi utilizado na compensação dos débitos de igual valor nas DComp nºs 06522.17817.040507.1.3.01-0260 e 13641.55031.100507.1.3.01-9033, conforme esclarecido nos excertos que seguem transcritos extraídos do citado Despacho:

O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subseqüentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP.

- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 06522.17817.040507.1.3.01-0260 e 13641.55031.100507.1.3.01-9033

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 32950.53202.040507.1.1.01-8190. (grifos não originais)

No caso, o motivo do indeferimento do crédito pleiteado, valor de R\$ 25.240,38, não foi a glosa dos créditos discriminadas no Demonstrativo de Consolidação de Glosas de fl. 52, no valor de R\$ 15.472,95, como entendeu a recorrente. Tais valores foram utilizados apenas para ajuste dos saldos de créditos resarcíveis e não resarcíveis, conforme consignado no Demonstrativo de Créditos e Débitos de fl. 48.

O real motivo da referida glosa foi informado no “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO RECONHECIDO PARA CADA PER/DCOMP” de fl. 49, especificamente, na última linha do seu rodapé, que tem os seguintes dizeres, *in verbis*:

Coluna (g): Somatório dos valores dos créditos reconhecido até o PERDCOMP (b). Este valor não poderá exceder o Menor Saldo Credor. (grifos não originais)

De acordo com os dados apresentados no citado Demonstrativo, em relação aos saldos de créditos resarcíveis do IPI, no dia 4/5/2007, a recorrente dispunha apenas do valor de R\$ 595.648,27 de crédito resarcível, que representa o saldo credor resarcível existente no final 3º decêndio do mês de abril de 2007, segundo o “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL” de fl. 48 e que corresponde ao menor saldo credor, após o período de apuração do crédito pleiteado (4º trimestre de 2006).

E segundo o citado “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO RECONHECIDO PARA CADA PER/DCOMP”, na data da apresentação do citado PER, em relação aos créditos resarcíveis do 4º trimestre de 2006, em favor da recorrente já havia sido reconhecido o valor de R\$ 662.794,21, por meio da DComp nº 37560.27279.290307.1.3.01-0483, apresentada no dia 29/3/2007 e já integralmente homologada no dia 1/4/2011, data da expedição do Despacho Decisório em apreço.

Melhor esclarecendo. No dia 4/5/2007, data da apresentação do PER em apreço, em vez de saldo credor resarcível, a recorrente tinha saldo devedor, no valor de R\$ 67.145,94, que é resultado da diferença entre o valor de R\$ 662.794,21 resarcido mediante compensação declarada e homologada na DComp nº 37560.27279.290307.1.3.01-0483, e o saldo remanescente de créditos do 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 595.648,27, que corresponde ao menor saldo credor existente no final 3º decêndio do mês de abril de 2007.

Em outras palavras, além do ressarcimento mediante compensação do valor de R\$ 662.794,21, a recorrente utilizou indevidamente, na sua escrita fiscal, nos meses de janeiro a abril de 2007, o valor R\$ 67.145,94 do crédito resarcível do IPI do 4º trimestre 2006. Ou seja, nos referidos meses, a recorrente apropriou-se de crédito resarcível do IPI do 4º trimestre de 2006 inexistente.

Com base nesses esclarecimentos, fica demonstrado que, em vez de cerceamento do direito de defesa, o que houve foi incompreensão do real motivo do indeferimento do valor total do crédito pleiteado no PER em apreço. Por essa razão, rejeita-se a preliminar de nulidade do citado Despacho Decisório.

A recorrente alegou ainda nulidade do acórdão recorrido, sob o argumento de que ele dera continuidade à preterição do seu direito de defesa, uma vez que limitara-se a afirmar que o citado Termo de Verificação Fiscal (TVF), por si só, era suficiente para conceder todas as informações possíveis para que a Recorrente pudesse se defender.

A alegação da recorrente não se sustenta, pois, diferentemente do alegado, a leitura do minucioso voto condutor do julgado recorrido fez referência não apenas ao TVF 3 (fls. 46/47), mas todos os anexos que integrantes do citado Despacho Decisório. Além disso, se foi a própria a recorrente quem trouxe à colação dos autos, na fase impugnatória, os referidos anexos (fls. 46/70), não parece plausível que, na atual fase recursal, venha alegar desconhecimento do teor dos citados documentos.

Por essas razões, afasta-se também a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, posto que não restou configurado qualquer cerceamento ao direito de defesa da recorrente.

Afastadas todas as preliminares, passa-se a análise das questões meritórias.

Das Questões de Mérito

Em relação ao mérito, a recorrente limitou-se em questionar a glosa dos créditos calculados sobre valores relativos a (i) insumos consumidos no processo industrial (material de higiene e limpeza), (ii) notas fiscais de entrada com irregularidades/inconsistências nos estabelecimentos emitentes (empresas do Simples, inaptas, canceladas etc.) e (iii) notas fiscais de entradas com código CFOP 1910 (entrada de bonificação, doação ou brinde).

Previamente, cabe esclarecer que, conforme anteriormente demonstrado, o motivo principal do não reconhecimento do crédito pleiteado, no valor de R\$ 25.240,38, foi a inexistência do crédito informado. Após o processamento e análise dos PER nºs 13456.97080.280607.1.1.01-3908 e 26921.17005.270707.1.1.01-4 384, em que pleiteado o ressarcimento de créditos do IPI dos meses janeiro a abril de 2007, apurou a fiscalização que a recorrente havia registrado e utilizado indevidamente (em excesso), nos referidos meses, créditos resarcíveis do IPI do 4º trimestre de 2006 no valor total de R\$ 67.145,94.

Como a recorrente não fez qualquer questionamento sobre a utilização dessa parcela de créditos inexistentes, tem-se como incontrovertida a indevida utilização. E dada essa circunstância, ainda que fosse revertida a glosa integral dos créditos questionados pela recorrente, no valor total R\$ 15.472,95, certamente, este valor não seria suficiente para superar o valor dos créditos de R\$ 67.145,94, indevidamente utilizados nos meses seguintes ao 4º trimestre de 2006.

De toda sorte, apesar da evidente impossibilidade de alterar o saldo negativo (devedor) de créditos resarcíveis do citado trimestre, aqui será analisada a legalidade das glosas dos créditos questionadas pela recorrente, para que, se reconhecido o direito a totalidade ou parte dos referidos créditos, a recorrente possa refazer a sua escrita fiscal com base no que aqui decidido.

Da glosa dos créditos calculados sobre material de higiene, limpeza etc.

A autoridade fiscal procedeu a glosa dos créditos básicos do IPI apropriados sobre produtos de higiene e limpeza (sabão para esteira, sabão de linha, safe 331, safe 205, safe 231, safe 255, safe condensai 4675, aditivo divo660, sanitização post-mix, acigel, cartucho de filtro polidor, solvente, solução p/codificador) consumidos no processo produtivo, com base no argumento de que tais produtos não se enquadravam no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos no processo de industrialização, conforme definido no art. 164, I, do Decreto 4.544/2002 (RIPI/2002), logo, não propiciava o direito ao crédito básico do imposto. Os valores glosados encontram-se discriminados no demonstrativo de fls. 53/55 (anexo 01).

Por sua vez, a recorrente defendeu a manutenção dos referidos créditos básicos, baseada no argumento de que tais produtos eram utilizados na higienização da linha de produção e constituía elemento essencial, sem o qual o produto não atenderia os requisitos exigidos para venda.

O cotejo dos dois entendimentos revela que o cerne da controvérsia reside no alcance do direito de apropriação de créditos básicos do IPI, que se encontra delineado no art. 164, I, do RIPI/2002, vigente no final do citado trimestre de apuração do crédito pleiteado, a seguir transcrito:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...] (grifos não originais)

Da leitura do referido dispositivo, verifica-se que, além do material de embalagem, há duas modalidades distintas de matéria-prima e produto intermediário que geram direito ao crédito básico do IPI, a saber: a) a matéria-prima e o produto intermediário que **integram o produto fabricado**; e b) a matéria-prima e o produto intermediário que, **embora não compondo o produto industrializado, sejam consumidos no processo de produção**.

Em suma, a matéria-prima e o produto intermediário são considerados, na primeira modalidade, insumos industriais *stricto sensu*, enquanto que, na segunda modalidade, são considerado insumos industriais *lato sensu*. Por sua vez, os insumos industriais *lato sensu* compreendem quaisquer bens, que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo produtivo, salvo os registrados no ativo permanente.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o alcance da segunda modalidade de insumo foi analisada nos itens 10 e 11 do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, a seguir parcialmente transcritos:

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos “que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

*10.1. Como o texto fala em “includo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, é evidente que tais bens têm de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários *stricto sensu*, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.*

10.2. A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediata e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

*10.4. Note-se, ainda, que a expressão “compreendidos no ativo permanente” deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser *juris tantum* aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.*

11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos

intermediários, “stricto senso”, material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.” (grifos não originais)

Em relação à impossibilidade dos produtos incluídos no ativo permanente não gerar direito a crédito básico do IPI, trata-se de entendimento que já tinha sido exarado no item 13 do Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, a seguir transcrito:

13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc. (grifos não originais)

Assim, de acordo com o entendimento esposado nos citados Pareceres, que será aqui integralmente adotado, para que o insumo seja considerado matéria-prima e produto intermediário *lato sensu* gerador de crédito básico do IPI, ele deve atender, cumulativamente, as seguintes condições: a) ser consumido normalmente no processo de produção, ou mediante o “desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas”, em decorrência de uma ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele; b) não podem ser “partes nem peças de máquinas” nem estar contabilizado no ativo permanente.

Com base nesse entendimento, será analisado se os referidos produtos atendem ou não o conceito de produto intermediário *lato sensu*, para fim de apropriação de crédito básico do IPI. E para essa finalidade, serão utilizadas as informações sobre os produtos apresentadas nos documentos coligidos aos autos pela recorrente com a impugnação (fls. 71/92), com o recurso voluntário (fls. 222/231) e na fase de diligência (fl. 254).

Com base nas referidas informações e tendo em conta o entendimento exarado nos citados pareceres, chega-se a conclusão que os produtos descritos na Tabela de fl. 254, por não entrarem em contato ou sofrer desgaste em contato com produto fabricado, mas apenas com a embalagem nele aplicada, não atendem o referido conceito de produto intermediário *lato sensu*. Tais produtos são considerados insumos do insumo embalagem.

Com base nessa conclusão, as glosas dos créditos calculados sobre os valores de aquisição de tais produtos devem ser mantidas.

Da glosa dos créditos relativos a notas fiscais emitidas por não contribuintes do imposto.

Segundo a fiscalização, no trimestre a recorrente apropriou-se de créditos sobre a aquisição de insumos adquiridos de pessoas jurídicas do Simples, inapta, cancelada etc., que não permitem a apropriação de crédito do imposto.

A recorrente alegou que era improcedente glosa, pois, fora baseada em premissa falsa, pois conforme devidamente demonstrado, os emitentes das notas fiscais, ou estavam regulares, ou não eram optantes do SIMPLES (Federal ou Nacional) na época da emissão das notas fiscais, sendo portanto hígidos os créditos escriturados pela recorrente.

Para esclarecer o alegado pela recorrente, o julgamento foi convertido em diligência, para que fosse informado o efetivo enquadramento no SIMPLES FEDERAL das empresas listadas no processo e coligidas aos autos a prova da referida condição.

Em resposta, a autoridade fiscal comprovou que as empresas estavam inscritas no Simples Federal até o final do 4º trimestre de 2006 e, para comprovar o afirmado, trouxe a colação dos autos telas de sistema interno da RFB de fls. 536/558.

Com esse esclarecimento, ficou demonstrada a improcedência da alegação da recorrente, logo, deve ser mantida a glosa integral dos créditos referentes à glosa em comento.

Da glosa dos créditos relativos a notas fiscais de entradas com código CFOP 1910 (entrada de bonificação, doação ou brinde)

A fiscalização procedeu a glosa de créditos do IPI escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI com o código CFOP 1910, ou seja, entrada de bonificação, doação ou brinde nos valores escriturados, sob o argumento de que tais produtos não se enquadravam no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos no processo de industrialização, conforme definido no art. 164, I, do RIPI/2002.

Por sua vez, a recorrente alegou que não se tratava de entrada de bonificação, doação ou brinde, mas de retorno de mercadoria não entregue, que o art. 167 RIPI/2002, assegurava o direito ao creditamento, porém, como crédito não passível de resarcimento.

Para confirmar a alegação da recorrente, os autos foram convertidos em diligência, para que fosse informado se as referidas notas fiscais registradas com o código CFOP 1910 referiam-se a operações de devolução de mercadorias não entregues.

No cumprimento da referida diligência, após confirmar que se tratava de devolução não entregues, a fiscalização concordou que tais créditos podem ser utilizados na escrita fiscal, porém, somente para abater débitos do IPI na saída de produtos com incidência do imposto.

Diante da concordância do autoridade fiscal e tendo em conta que tais créditos foram glosados na condição de créditos resarcíveis, de acordo com o “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)” de fl. 48, a glosa integral deve ser revertida na condição de crédito não resarcível, para fim de reconstituição da escrita fiscal.

Enfim, a recorrente pleiteou a aplicação ao caso em tela do benefício da dúvida, previsto no art. 112 do CTN, o que não é possível, haja vista que o referido preceito

legal trata da minoração dos rigores da norma, mas para o caso de dúvida quanto à aplicação de penalidade, matéria estranha aos presentes autos, que trata de resarcimento de crédito de IPI e compensação de crédito tributário.

Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se pelo provimento parcial do recurso, para reverter a glosa dos créditos de resarcíveis para não resarcíveis, relativos a notas fiscais registradas com código CFOP 1910. Ressalta-se, outrossim, que será mantida o não reconhecimento do direito creditório e não homologação das compensações, uma vez que a reversão dos valores dos créditos glosados não são suficientes para superar o valor do crédito resarcido indevidamente na escrita fiscal da recorrente nos meses de janeiro a abril de 2007.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento